



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 19740.000626/2003-31
Recurso nº 139.510 Voluntário
Acórdão nº 3301-00.223 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de agosto de 2009
Matéria Cofins e PIS
Recorrente COOPERATIVA DE CRÉDITO NORTE DO ESPÍRITO SANTO
Recorrida DRJ no RIO DE JANEIRO - RJ

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 28/02/1999, 31/03/1999, 30/04/1999, 31/05/1999, 30/06/1999, 31/07/1999, 31/08/1999, 30/09/1999, 31/10/1999, 28/02/2000, 28/02/2001

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 28/02/1999, 31/03/1999, 30/04/1999, 31/05/1999, 30/06/1999, 31/07/1999, 31/08/1999, 30/09/1999, 31/10/1999, 28/02/2000, 28/02/2001

COFINS. NORMA INAPLICÁVEL. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Deve ser cancelado o lançamento que indique, conflituosamente, norma de incidência inaplicável ao sujeito passivo, acarretando prejuízo à defesa.

Recurso Voluntário Provido em Parte, em relação à Cofins.

ALEGAÇÕES APRESENTADAS SOMENTE NO RECURSO. PRECLUSÃO.

Consideram-se precluídos, não se tomando conhecimento, os argumentos não submetidos ao julgamento de primeira instância, apresentados somente na fase recursal.

COOPERATIVA DE CRÉDITO. BASE DE CÁLCULO.

Aplica-se à cooperativa de crédito a legislação da contribuição para a Cofins e para o PIS, relativa às instituições financeiras.

ALEGAÇÕES GENÉRICAS. IMPOSSIBILIDADE

São incabíveis alegações genéricas. Os argumentos aduzidos deverão ser acompanhados de demonstrativos e provas suficientes que os confirmem, de modo a elidir o lançamento.

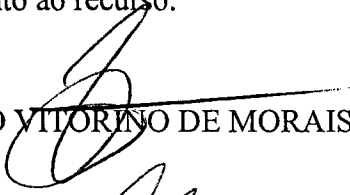
COOPERATIVA DE CRÉDITO. SOBRAS LÍQUIDAS.

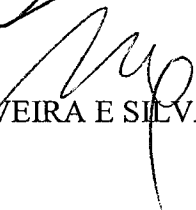
Por ausência de previsão legal à época dos fatos, as cooperativas de crédito não podem excluir da base de cálculo do PIS e da Cofins as sobras líquidas apuradas no exercício.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª **Câmara / 1ª Turma Ordinária** da **TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos: 1) quanto à Cofins, dar parcial provimento ao recurso para cancelar o lançamento referente aos fatos geradores de fevereiro a outubro de 1999, inclusive, mantendo o lançamento para os demais períodos; e, 2) quanto ao PIS, negar provimento ao recurso.


JOSÉ ADÃO VITORINO DE MORAIS - Presidente


MAURICIO TAVEIRA E SILVA - Relator

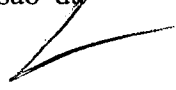
Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Carlos Alberto Donassolo (Suplente) e Antônio Lisboa Cardoso. Ausente justificadamente e momentaneamente a Conselheira Maria Teresa Martinez Lopez..

Relatório

COOPERATIVA DE CRÉDITO NORTE DO ESPÍRITO SANTO, devidamente qualificada nos autos, recorre a este Colegiado através dos recursos de fls. 289/318 e 636/661 contra os Acórdãos nºs 12-12.835, de 21/12/2006 e 12-12.941, de 28/12/2006, prolatados pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro – RJ, DRJ/RJOI, fls. 239/249 e 622/630, que julgou procedente em parte e procedente os autos de infração referentes à 001 – Cofins, 002 – Multas isoladas (fls. 116/120) e ao PIS (instituições financeiras e equiparadas) (fls. 515/518), respectivamente, decorrentes de falta/insuficiência de recolhimento de Cofins e PIS, relativas a períodos compreendidos entre fevereiro de 1999 a fevereiro de 2001, cuja ciência ocorreu em 28/11/2003 (fl. 117 e 516).

Originariamente os lançamentos geraram processos distintos, tendo sido juntado a este, por anexação, o processo nº 19740.000625/2003-97, o qual tratava do PIS, de acordo com o documento de fl. 780.

Conforme Termos de Verificação Fiscal de fls. 100/108 e 503/510, a contribuinte figura como litisconsorte nas ações judiciais nº 2000.51.01.016620-6 e nº 2000.51.01.014134-9, contestando, respectivamente, a tributação do PIS pela totalidade de suas receitas e da Cofins, nos termos da Lei nº 9.718/98. Embora a segurança tenha sido denegada em ambos os processos, foi autorizado o depósito do montante integral para suspensão da exigibilidade.



Os referidos Termos registram que as cooperativas de crédito, apesar de sujeitas à norma geral que regulamenta a atividade cooperativa (Lei nº 5.764/71), são instituições financeiras (§ 1º do art. 18 da Lei nº 4.595/64) e sujeitam-se à legislação dessas instituições em matéria tributária. Nessa toada, a fiscalização concluiu pela exigência de ofício da Cofins devida no período de fevereiro a outubro de 1999, fevereiro/2000 e fevereiro/2001, além de multas isoladas, referentes ao período de novembro de 1999 a março de 2001, conforme planilhas de fls. 106/107. Em relação ao PIS, a fiscalização concluiu pela exigência de ofício das diferenças entre o PIS declarado/pago e devido no período de fevereiro a outubro de 1999, fevereiro/2000 e fevereiro/2001, conforme planilhas de fls. 508/509, consoante a Lei nº 9.718/98 e IN SRF nº 37/99.

Inconformada, a contribuinte apresentou, em 29/12/2003, impugnações de fls. 155/178 e 551/562, com as seguintes alegações:

1. na condição de sociedade cooperativa de crédito, pratica atos cooperativos e, com fulcro nos arts. 79, 87 e 111 da Lei nº 5.764/71 encontra-se fora do campo de incidência do PIS e da Cofins;

2. não existe base legal para imposição de tributo no período de fevereiro a outubro de 1999, uma vez que a MP nº 1.858-7 de 29/07/1999, somente produziu efeitos a partir de 30/10/1999, por força do princípio da anterioridade nagesimal, art. 195, §6º, da CF/88, e conforme dispõe o Ato Declaratório SRF nº 88/99;

3. a exclusão das sobras distribuídas se deu em consonância com a MP nº 101/02, convertida na Lei nº 10.676/03, que estabeleceu em seu art. 1º a possibilidade de exclusão da base de cálculo do PIS/Cofins dos valores relativos às sobras líquidas apuradas, sendo que tal prerrogativa foi conferida alcançando todos os fatos geradores ocorridos a partir da vigência da MP;

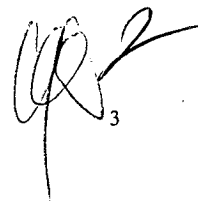
4. a obscuridade do Relatório da Fiscalização importa em nulidade do auto de infração.

Especificamente em relação à Cofins, a contribuinte aduziu, ainda:

5. ainda que os depósitos judiciais tenham sido efetuados após o vencimento do tributo, sua realização se deu antes de qualquer iniciativa fiscal, configurando-se assim denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, o que exclui a incidência da multa de mora e, conseqüentemente, da multa de ofício lançada. Mesmo que não se tratasse de denúncia espontânea, a multa aplicável seria aquela prevista no artigo 43 da Lei nº 9.430/96, que trata dos casos em que a contribuinte paga o tributo tempestivamente em sua totalidade. O artigo 44 da mesma lei, por outro lado, trataria dos casos em que o contribuinte deixa de recolher o tributo ou contribuição devidos, ou os recolhe a menor. Ainda que fosse aplicável o art. 44 da Lei nº 9.430/96, a base de cálculo da multa de ofício seria o total não recolhido, ou seja, a multa de mora, e não o tributo pago;

6. a imposição da multa violaria os princípios constitucionais do não confisco, da proporcionalidade e da capacidade contributiva;

Em relação à Cofins, a DRJ considerou procedente em parte o lançamento, exonerando a multa isolada.



O acórdão foi assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 28/02/1999, 31/03/1999, 30/04/1999, 31/05/1999, 30/06/1999, 31/07/1999, 31/08/1999, 30/09/1999, 31/10/1999, 28/02/2000, 28/02/2001

COFINS. COOPERATIVAS DE CRÉDITO.

Aplica-se à cooperativa de crédito a legislação da contribuição à Cofins relativa às instituições financeiras.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 30/11/1999, 31/12/1999, 31/01/2000, 29/02/2000, 31/03/2000, 30/04/2000, 31/05/2000, 30/06/2000, 31/07/2000, 31/08/2000, 30/09/2000, 31/10/2000, 30/11/2000, 31/12/2000, 31/01/2001, 28/02/2001, 31/03/2001

MULTA ISOLADA POR DEPÓSITO JUDICIAL SEM MULTA DE MORA A exigência de multa isolada no caso de falta de recolhimento de multa de mora aplica-se apenas à hipótese de pagamento em atraso, não se estendendo aos depósitos judiciais.

Lançamento Procedente em Parte

Quanto à autuação em relação ao PIS, a DRJ considerou procedente o lançamento em cujo acórdão consigna a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 28/02/1999, 31/03/1999, 30/04/1999, 31/05/1999, 30/06/1999, 31/07/1999, 31/08/1999, 30/09/1999, 31/10/1999, 28/02/2000, 28/02/2001

PIS. COOPERATIVAS DE CRÉDITO.

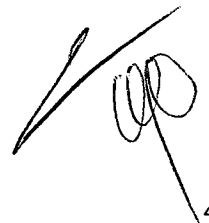
Aplica-se à cooperativa de crédito a legislação da contribuição para o PIS relativa às instituições financeiras.

COOPERATIVAS DE CRÉDITO. SOBRAS LÍQUIDAS. As sociedades cooperativas de crédito não podem deduzir da base de cálculo do PIS e da Cofins as sobras líquidas apresentadas na Demonstração de Resultado do Exercício.

Lançamento Procedente

Tempestivamente, em 16/04/2007, a contribuinte protocolizou recursos voluntários de fls. 289/318 e 636/661, acompanhados de arrolamento de bens. Os argumentos de defesa, em ambos os recursos encontram-se aduzidos nos termos abaixo, requerendo-se:

- preliminarmente:



4

(i) o reconhecimento da ausência de renúncia tácita da Recorrente à esfera administrativa, eis que inexistente a concomitância entre o presente Processo Tributário Administrativo e os Mandados de Segurança n.ºs 2000.51.01.014.134-9 e 2000.51.01016620-6;

(ii) o reconhecimento da nulidade do lançamento fiscal, tendo em vista a presença do vício formal relatado que compromete a defesa da ora Recorrente (este pedido consta apenas do recurso referente à Cofins).

- no mérito, com fulcro nas razões de fato e de direito acima elencadas e com base nas planilhas apresentadas, que se julgue procedente o presente recurso fiscal, anulando-se integralmente o Auto de Infração guerreado, originário do presente processo, tendo em vista:

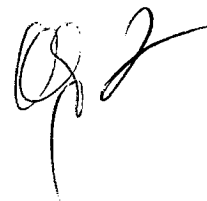
(iii) que os valores de COFINS e do PIS relativos às competências de fevereiro a outubro/1999 não poderiam ser exigidos da Cooperativa Recorrente, conforme o Ato Declaratório SRF n.º 88/99 (DJU 22/11/1999) conjugado com o Princípio Constitucional da Anterioridade Nonagesimal;

(iv) a não incidência de COFINS e do PIS sobre os atos cooperativos da Recorrente, na extensão em que aqui postulado, ou seja, incluídas captação de recursos de cooperados, empréstimos a cooperados e aplicações financeiras, consoante regência da legislação específica - Lei nº 5.764/71 - eis que cooperativa, na prática de atos cooperativos, não auferir receita (a receita é do cooperado), falecendo-lhe a base de cálculo do tributo em exame, o que se firma em sólido entendimento jurisprudencial, deste Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e do E. Superior Tribunal de Justiça (vide RESP's ns. 591.298/MG e 616.219/MG, dentre outros);

(V) a dedutibilidade na base de cálculo do referido tributo das correspondentes despesas/custos da atividade, nos termos do artigo 2º, § 6º da Lei n.º 9.718/98 com redação dada pelo artigo 2º da MP n.º 2.158-35/2001; e

(VI) a expressa previsão na Lei nº 10.676/2003, autorizando a dedução na base de cálculo da COFINS dos valores lançados a título de "sobras líquidas", bem como tendo em vista a natureza jurídica de sobras, que pertencendo aos cooperados, não se confundem com receita da cooperativa, sem que qualquer restrição fosse feita às sociedades cooperativas de crédito, tal como a ora Recorrente.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro MAURICIO TAVEIRA E SILVA, Relator

O recurso é tempestivo, atende aos requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual, dele se conhece.

Inicialmente cabe registrar a desnecessidade do arrolamento de bens como condição para seguimento do recurso voluntário, consoante Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 9/07 e despacho de fl. 450.

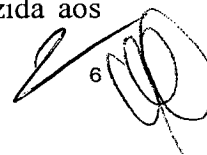
A contribuinte se insurge contra a decisão *a quo*, a qual deixou de conhecer demais alegações expendidas na peça impugnatória, porquanto objeto de ação judicial. A recorrente aduz a inexistência de concomitância entre o Processo Tributário Administrativo e os Mandados de Segurança n.ºs 2000.51.01.014.134-9 e 2000.51.01016620-6. Conforme relatado, a contribuinte figura como litisconsorte nas precitadas ações judicial, nas quais contesta a tributação do PIS pela totalidade de suas receitas e da Cofins, nos termos da Lei nº 9.718/98.

Sobre o tema oportuno registrar que em suas peças impugnatórias a contribuinte se insurge contra as seguintes questões: a) como cooperativa de crédito pratica atos cooperativos com fulcro na Lei nº 5.764/71, encontrando-se fora do campo de incidência do PIS e da Cofins; b) no período em questão não existe fundamento legal para a cobrança da contribuição, vez que a MP nº 1.858-7 de 29/07/1999, somente produziu efeitos a partir de 30/10/1999, conforme dispõe o Ato Declaratório SRF nº 88/99; c) exclusão da base de cálculo do PIS/Cofins dos valores relativos às sobras líquidas apuradas; d) a obscuridade do Relatório da Fiscalização importa em nulidade do auto de infração; e) indevida a multa tendo em vista a denúncia espontânea; e f) multa confiscatória.

Após verificar a matéria impugnada, observa-se que nos votos condutores dos acórdãos o relator conclui que o lançamento obedeceu as determinações contidas no art. 142 do CTN, bem assim no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, incorrendo cerceamento do direito de defesa e ainda, a sociedade cooperativa de crédito é considerada instituição financeira e como tal deverá recolher as indigitadas contribuições com base na Lei nº 9.718/98 com as exclusões nela previstas, e alterações introduzidas pela MP nº 1807, de 29/01/1999, que reduziu a alíquota do PIS para 0,65% e ampliou as exclusões e deduções da base de cálculo das referidas contribuições de instituições financeiras, sendo a alíquota da Cofins de 3%. Analisa, ainda a legalidade da multa aplicada, tendo exonerado a multa isolada.

Portanto, a despeito de ter sido assinalada a existência de concomitância entre a via administrativa e judicial, todos os pontos trazidos pela impugnante foram devidamente apreciados, inexistindo qualquer prejuízo à defesa da contribuinte nessa parte, ficando, portanto, prejudicada a análise de concomitância.

De outra banda, de se ressaltar que em sua impugnação a contribuinte registra seu entendimento no sentido de que “a correta interpretação do artigo 17 do Decreto n. 70.235/72 reserva ao Contribuinte o direito de defende-se e contrapor-se, em sede de Recurso Voluntário, contra fundamentos que venham a ser utilizados pelas Autoridades Fiscais quando da apreciação da peça de Impugnação.” Ao analisar a peça de defesa, a instância *a quo* apreciou todos os argumentos apresentados pela impugnante em suas trinta e seis laudas, ao todo (fls. 155/178 e 551/562). Todavia, em sede de recurso, a autuada apresenta sua defesa totalizando cinquenta e seis páginas (fls. 289/318 e 636/661). Conforme os art. 16, III e 17 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelas Leis nºs 8.748/93 e 9.532/97 as alegações e provas devem ser apresentadas em primeira instância, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual. Portanto, não cabe a este colegiado apreciação de matéria trazida aos



6

autos em sede de recurso voluntário, sob pena de ferir as regras do Processo Administrativo Fiscal.

Ainda em fase preliminar, no lançamento da Cofins, a contribuinte alega a existência de vício formal comprometendo sua defesa, acarretando nulidade do lançamento.

Embora tal argumento só tenha sido apresentado na fase recursal entendendo deva ser apreciado pelo seu conteúdo de ordem pública em matéria processual, considerando-se a eventual possibilidade de cancelamento do lançamento por erro na invocação da norma jurídica infringida.

A recorrente alega que, *“o fiscal, a despeito de reconhecer que a aplicabilidade da isenção da COFINS sobre a prática dos atos cooperativos, inclusive pelas cooperativas de crédito, determinada pelo inciso I artigo 6º da Lei Complementar n.º 70/91, tributou a Recorrente [...] Tal incongruência comprometeu a defesa da Recorrente, incerta quanto ao entendimento fiscal acerca da aplicabilidade do artigo 6º, I da Lei Complementar às cooperativas de crédito, e na medida em que a indicação precisa da legislação aplicável ao tributo é requisito do Auto de Infração [...]”*.

De fato, no Termo de Verificação Fiscal de fls. 100/108, ao tratar da legislação tributária aplicável, o agente fiscal consigna (fl. 103):

“As cooperativas de crédito, apesar de sujeitas à norma geral que regulamenta a atividade cooperativa (Lei nº 5.764/71), são instituições financeiras (§ 1º do art. 18 da Lei nº 4.595/64) e sujeitam-se à legislação dessas instituições em matéria tributária. No caso da Cofins, encontram-se sujeitas à legislação aplicável às instituições de que trata o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91”.

Portanto, conforme fica claro, diferente das demais sociedades cooperativas, a cooperativa de crédito se submete à legislação pertinente às instituições financeiras. Nesse diapasão, sofrerá a incidência de Cofins sobre suas receitas, consoante a Lei nº 9.718/98, com as exclusões e deduções autorizadas pelas normas que regem a matéria.

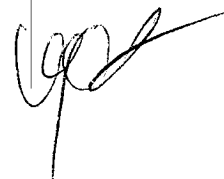
Contudo, o mesmo TVF, registra (fls. 102, 103 e 104):

[...]

Portanto, a inobservância dos dispositivos acima citados da Lei Cooperativista implica o não aproveitamento da isenção de que trata o inciso I do art. 6º da LC nº 70/91.

A partir de fevereiro de 1999, em virtude das alterações introduzidas pela Lei nº 9.718/98, a Cofins passou a incidir sobre o faturamento das pessoas jurídicas de direito privado [...] Diante dessas alterações, a Cofins passou a ser exigível também das instituições de que trata o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, que inclui as cooperativas de crédito.

A isenção outorgada aos atos cooperativos pelo inciso I do art. 6º da LC nº 70/91, porém, somente foi revogada pela MP nº



1.858/99 (art. 35, inciso II, alínea "a"), que produziu efeitos a partir de 30 de junho de 1999.

[...]

No período compreendido entre 1º de fevereiro e 30 de junho de 1999, quando ainda vigorava o disposto no inciso I do art. 6º da LC nº 70/91, o resultado auferido pelas cooperativas de crédito nas operações realizadas com associados (atos cooperativos) era isento da tributação pela Cofins desde que devidamente segregado contabilmente do resultado das operações realizadas com não associados, de forma a permitir o adequado tratamento tributário de ambos.

[...]

Para facilitar a apuração da contribuição por parte do contribuinte, foi editada a Instrução Normativa SRF nº 037/99, que instituiu uma planilha modelo contemplando toda a legislação que trata da base de cálculo. Essa IN não contemplou, contudo, a isenção outorgada ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas de crédito no período compreendido entre fevereiro e junho de 1999, de forma que a exclusão das receitas correspondentes deve ser feita pelo próprio contribuinte na apuração das bases de cálculo correspondentes àquele período. (grifei)

Portanto, conforme se observa, a despeito de o fiscal entender que as cooperativas de crédito, na condição de instituição financeira, devem recolher a Cofins, conforme dispõe a Lei nº 9.718/98, com as exclusões e deduções autorizadas pelas normas que regem a matéria, mencionou, por mais de uma vez, a legislação pertinente às demais cooperativas, a qual não estão sujeitas as cooperativas de crédito.

Para uma análise mais abrangente, convém registrar a evolução legislativa referente as demais cooperativas, que não cooperativas de crédito, estas tributadas como instituição financeira. Nesse passo, de se ressaltar que o art. 6º, I, da LC nº 70/91, consigna a condição de "isenção" das sociedades cooperativas, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades. Contudo, a partir da Lei nº 9.718/98, e a continuar na MP 1.858-6, de 29/06/99, teve início uma série de alterações na legislação do PIS e da Cofins das sociedades cooperativas, culminando com a revogação da isenção de forma ampla para o ato cooperativo (art. 23 da MP 1.858-6) e a instituição de uma tributação incidente sobre uma base de cálculo reduzida por diversas exclusões (art. 15 da MP 1.858-7). Algumas outras alterações ocorreram, até a edição da MP nº 1.858-10, de 26/10/99, cujas disposições foram mantidas em reedições posteriores, ultimando na MP nº 2.158-35, de 24/08/2001.

Assim, para as demais cooperativas, tendo em vista o princípio constitucional da anterioridade nonagesimal insculpido no art. 195, § 6º da CF/88, a SRF emitiu o Ato Declaratório SRF nº 88/99, o qual determina que as contribuições para o PIS/Pasep e Cofins devidas pelas sociedades cooperativas, "serão apuradas de conformidade com o disposto na Medida Provisória nº 1.858-7, de 29 de julho de 1999, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir do mês de novembro de 1999."

Destarte, para as cooperativas em geral (não as cooperativas de crédito que se subordinam à legislação pertinente ao sistema financeiro nacional), no período subsequente a outubro/1999, a tributação deve incidir sobre a totalidade das receitas, ou seja, inclusive sobre

28

os atos cooperativos com as deduções legalmente previstas, pois, após a revogação desta isenção, todas suas receitas passaram a compor a base de cálculo da contribuição.

Portanto, no caso concreto, o auditor registrou a subsunção a duas legislações conflitantes entre si. O art. 10, inciso IV do Decreto nº 70.235/72, consigna que o auto de infração contera obrigatoriamente a disposição legal infringida e a penalidade aplicável. Releva, ainda, observar que, consoante art. 40 da Lei nº 4.595/64 e Resoluções nº 2.608/99 e nº 2.771/00 do Banco Central do Brasil, as concessões de crédito realizadas pelas cooperativas de crédito estão adstritas aos seus associados. Assim sendo, caso o fisco tivesse constatado a inobservância de tal determinação deveria tê-la demonstrado nos autos. Caso contrário, se todas as operações ocorreram com cooperados, com base no citado inciso I do art. 6º da LC nº 70/91, MP 1.858/99 e Ato Declaratório SRF nº 88/99, o período de fevereiro a outubro de 1999, ainda estaria abrangido pela isenção dirigida à demais cooperativas.

Portanto, constata-se que, além de ocorrer o desatendimento ao art. 10, inciso IV do Decreto nº 70.235/72, a menção à legislação tributária aplicável ao caso consignada de modo conflitante (cooperativas de crédito e demais cooperativas) contaminou o lançamento pela indicação de norma de incidência inaplicável ao sujeito passivo e, assim, dificultou a contribuinte exercer adequadamente seu direito de defesa, ensejando, desse modo, o cancelamento do lançamento da Cofins em relação aos períodos de fevereiro a outubro de 1999. Quanto aos períodos de fevereiro de 2000 e 2001, serão apreciados mais adiante.

Passa-se à análise mérito quanto ao PIS, bem como em relação à Cofins, períodos de fevereiro a outubro de 1999, caso, quanto a esta, seja vencido na preliminar. O presente litígio se origina da divergência de entendimento entre a contribuinte que pugna pela não incidência de Cofins e do PIS sobre os atos cooperativos e o fisco ao considerar devida a tributação na condição de instituição financeira.

Não assiste razão à recorrente, conforme se demonstrará.

O art. 192 da CR/88, com redação dada pela EC nº 40/2003, consigna:

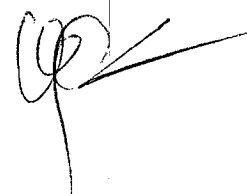
Art. 192. O sistema financeiro nacional, estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade, em todas as partes que o compõem, abrangendo as cooperativas de crédito, será regulado por leis complementares que disporão, inclusive, sobre a participação do capital estrangeiro nas instituições que o integram. (grifei)

À época dos fatos, o art. 192, inciso VIII, assim dispunha:

Art. 192. O sistema financeiro nacional, estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade, será regulado em lei complementar, que disporá, inclusive, sobre:

[...]

VIII - o funcionamento das cooperativas de crédito e os requisitos para que possam ter condições de operacionalidade e estruturação próprias das instituições financeiras. (grifei)



Nesse diapasão, a Lei nº 4.595/64, que dispõe sobre a Política e as Instituições Monetárias Bancárias e Creditícias e que criou o Conselho Monetário Nacional, em seus artigos 7º, 17, 18, §1º, e 40, consigna:

Art. 7º Junto ao Conselho Monetário Nacional funcionarão as seguintes Comissões Consultivas:

I - Bancária, constituída de representantes:

1 - do Conselho Nacional de Economia;

2 - do Banco Central da República do Brasil;

[...]

16 - das Cooperativas que operam em crédito.

Na seqüência, tem-se:

CAPÍTULO IV

DAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS

SEÇÃO I

Da caracterização e subordinação

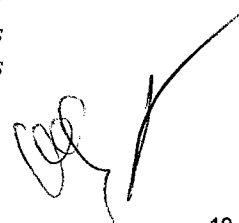
Art. 17. Consideram-se instituições financeiras, para os efeitos da legislação em vigor, as pessoas jurídicas públicas ou privadas, que tenham como atividade principal ou acessória a coleta, intermediação ou aplicação de recursos financeiros próprios ou de terceiros, em moeda nacional ou estrangeira, e a custódia de valor de propriedade de terceiros.

Parágrafo único. Para os efeitos desta lei e da legislação em vigor, equiparam-se às instituições financeiras as pessoas físicas que exerçam qualquer das atividades referidas neste artigo, de forma permanente ou eventual.

Art. 18. As instituições financeiras somente poderão funcionar no País mediante prévia autorização do Banco Central da República do Brasil ou decreto do Poder Executivo, quando forem estrangeiras.

§ 1º Além dos estabelecimentos bancários oficiais ou privados, das sociedades de crédito, financiamento e investimentos, das caixas econômicas e das cooperativas de crédito ou a seção de crédito das cooperativas que a tenham, também se subordinam às disposições e disciplina desta lei no que for aplicável, as bolsas de valores, companhias de seguros e de capitalização, as sociedades que efetuam distribuição de prêmios em imóveis, mercadorias ou dinheiro, mediante sorteio de títulos de sua emissão ou por qualquer forma, e as pessoas físicas ou jurídicas que exerçam, por conta própria ou de terceiros, atividade relacionada com a compra e venda de ações e outros quaisquer títulos, realizando nos mercados financeiros e de capitais operações ou serviços de natureza dos executados pelas instituições financeiras.

[...]



SEÇÃO IV

DAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS PRIVADAS

Art. 25. As instituições financeiras privadas, exceto as cooperativas de crédito, constituir-se-ão unicamente sob a forma de sociedade anônima, devendo a totalidade de seu capital com direito a voto ser representada por ações nominativas. (Redação dada pela Lei nº 5.710, de 07/10/71)

[...]

Art. 40. As cooperativas de crédito não poderão conceder empréstimos se não a seus cooperados com mais de 30 dias de inscrição.

Parágrafo único. Aplica-se às seções de crédito das cooperativas de qualquer tipo o disposto neste artigo. (grifei)

Portanto, conforme se verifica, a sociedade cooperativa de crédito, ainda que constituída sob a Lei nº 5.764/71, a qual define a Política Nacional de Cooperativismo e institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, consta no ordenamento jurídico na condição de instituição financeira, inclusive sujeita à fiscalização e controle do Banco Central do Brasil, consoante art. 92, I, desta lei, que assim dispõe:

Art. 92. A fiscalização e o controle das sociedades cooperativas, nos termos desta lei e dispositivos legais específicos, serão exercidos, de acordo com o objeto de funcionamento, da seguinte forma:

I - as de crédito e as seções de crédito das agrícolas mistas pelo Banco Central do Brasil;

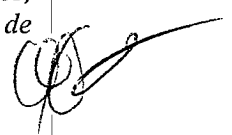
Nessa toada, analisa-se o PIS devido por estas sociedades na condição de instituições financeiras.

A LC 7/70 assim estabeleceu no §2 do seu art. 3º:

“ § 2.º - As instituições financeiras, sociedades seguradoras e outras empresas que não realizam operações de vendas de mercadorias participarão do Programa de Integração Social com uma contribuição ao Fundo de Participação de, recursos próprios de valor idêntico do que for apurado na forma do parágrafo anterior.”

Posteriormente a Emenda Constitucional de Revisão nº 01/94 incluiu, dentre outros, o art. 72 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias o qual, com as alterações promovidas pelas Emendas Constitucionais nºs 10/96 e 17/97, conforme seu inciso “V”, instituiu a cobrança do PIS à alíquota de 0,75% sobre a receita bruta operacional dos contribuintes a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, os quais são considerados instituições financeiras, dentre as quais encontram-se as cooperativas de crédito, conforme abaixo:

§ 1º No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de



crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, é devida a contribuição adicional de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) sobre a base de cálculo definida no inciso I deste artigo. (grifei)

Na seqüência, o art. 1º da Lei nº 9.701/98, originária da MP nº 1.617 e reedições, registra as exclusões ou deduções admitidas na determinação da base de cálculo da contribuição.

Já o tratamento dispensado à Cofins devida por estas sociedades na condição de instituições financeiras cumpre destacar que, em relação a estas instituições, o art. 11 da LC nº 70/91 elevou de 15% para 23% a alíquota da CSLL. Entretanto, o seu parágrafo único isentou estas mesmas instituições do pagamento da Cofins.

Com o advento da Lei nº 9.718/98, a base de cálculo da contribuição para o PIS e Cofins devidos pelas pessoas jurídicas de direito privado, a partir de 1º de fevereiro de 1999, passou a ser calculado com base na receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevantes o tipo de atividade exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Posteriormente, a MP nº 1.807/99 alterou a legislação da Cofins e do PIS, reduzindo a alíquota da contribuição do PIS de 0,75% para 0,65%, bem como acrescentou o §6º ao art. 3º da Lei 9.718/98, ampliando o rol de exclusões e deduções da base de cálculo das contribuições devidas pelas instituições financeiras.

Portanto, conforme bem resumiu o Termo de Verificação Fiscal às fls. 103 e 506, *“as cooperativas de crédito, apesar de sujeitas à norma geral que regulamenta a atividade cooperativa (Lei nº 5.764/71), são instituições financeiras (§ 1º do art. 18 da Lei nº 4.595/64) e sujeitam-se à legislação dessas instituições em matéria tributária. No caso do PIS/Cofins, encontram-se sujeitas à legislação aplicável às instituições de que trata o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91”*.

Ademais, neste sentido já se manifestou a administração tributária, por meio da Solução de Consulta SRRF01ª RF/DISIT nº 01, de 17/04/2003, a qual registra que as cooperativas de crédito não estão abrangidas pelo tratamento tributário previsto na Lei das Cooperativas (Lei nº 5.764/71), uma vez que a CR/88 as diferencia das demais cooperativas, qualificando-as como instituições financeiras e subordinando-as à legislação pertinente ao sistema financeiro nacional.

Assim, com a edição da Lei nº 9.718/98 e alterações, as sociedades cooperativas de crédito passaram a recolher a contribuição sobre a totalidade de sua receita, independentemente desta ser oriunda de ato cooperativo, com as exclusões e deduções legalmente previstas. De se ressaltar que a alíquota da contribuição para o PIS foi reduzida para 0,65%, sendo a alíquota da Cofins de 3%.

Por outro lado, conforme mencionado anteriormente, as demais cooperativas, que não cooperativas de crédito, têm que, o art. 6º, I, da LC nº 70/91, consigna a condição de “isenção” das sociedades cooperativas, quanto aos atos cooperativos próprios de suas

finalidades. Contudo, a partir da Lei nº 9.718/98, e a continuar na MP 1.858-6, de 29/06/99, teve início uma série de alterações na legislação do PIS e da Cofins das sociedades cooperativas, revogando a isenção prevista para o ato cooperativo. Destarte, para as cooperativas em geral, o período subsequente a outubro/1999, a tributação deve incidir sobre a totalidade das receitas, ou seja, inclusive sobre os atos cooperativos com as deduções legalmente previstas, pois, após a revogação desta isenção, todas suas receitas passaram a compor a base de cálculo da contribuição.

De se registrar que o fato de a cooperativa efetuar o repasse de valores e, portanto, essa receita não se incorporar ao patrimônio da recorrente apenas transitando por seu caixa, não altera a condição de receita tributável. Registre-se que o ICMS, embora seja repassado ao agente público, ainda assim compõe a base de cálculo da contribuição que o legislador houve por bem eleger, vez que integra o faturamento.

Portanto, não há reparos a fazer em relação à decisão recorrida quanto à alegada inexistência de fundamento para a exigência, entre fevereiro a outubro de 1999, e a não incidência da contribuição sobre atos cooperativos.

Quanto à alegação de necessidade de certos ajustes na base de cálculo do PIS, aferindo-se a efetiva receita da cooperativa recorrente, não há como prosperar. A uma por se tratar de matéria preclusa; a duas, pois, a contribuinte deveria apresentar precisamente seus pontos de discordância e não fazê-lo de forma abrangente e imprecisa, uma vez que não há autorização na norma para que o autuado faça alegações genéricas.

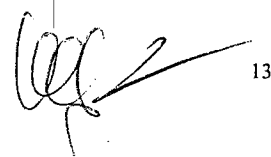
Em relação ao argumento referente à autorização de dedução na base de cálculo das contribuições de valores lançados a título de “sobras líquidas” distribuídas nos anos-calendário de 2000 e 2001, com base em norma posterior, Lei nº 10.676/03, não há reparos a fazer à decisão recorrida, conforme se demonstrará.

A possibilidade de exclusão de sobras líquidas da base de cálculo da Cofins e do PIS, por parte das cooperativas, surgiu com a edição da MP nº 101, de 30/12/2002, convertida na Lei nº 10.676/2003, cujo art. 1º, assim dispõe:

Art.1º As sociedades cooperativas também poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, as sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, antes da destinação para a constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, previstos no art. 28 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

§1º As sobras líquidas da destinação para constituição dos Fundos referidos no caput somente serão computadas na receita bruta da atividade rural do cooperado quando a este creditadas, distribuídas ou capitalizadas pela sociedade cooperativa de produção agropecuárias.

§2º Quanto às demais sociedades cooperativas, a exclusão de que trata o caput ficará limitada aos valores destinados a formação dos Fundos nele previstos.



§3º O disposto neste artigo alcança os fatos geradores ocorridos a partir da vigência da Medida Provisória nº 1.858-10, de 26 de outubro de 1999. (grifei)

Conforme se verifica, somente as cooperativas de produção agropecuárias podiam excluir da base de cálculo as sobras apuradas. Quanto às demais sociedades cooperativas, dentre as quais encontra-se a cooperativa de crédito, as exclusões ficaram limitadas aos valores destinados à formação dos Fundos de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (Fates).

Ademais, conforme mencionou a instância *a quo*, neste sentido já havia se pronunciado a administração tributária por meio da Solução de Consulta SRRF06ª RF/DISIT nº 40, de 13/03/2003, em cuja ementa registra:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: COOPERATIVAS DE CRÉDITO.. SOBRAS LÍQUIDAS

As sociedades cooperativas de crédito não podem deduzir da base de cálculo da Cofins as sobras líquidas apresentadas na Demonstração de Resultado do Exercício.

Assim, não tem a interessada o direito à exclusão das sobras líquidas e o lançamento deve ser mantido.

De se registrar que, acerca do tema, assim dispõe o art. 15 da IN SRF nº 635/06:

Art. 15 A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apurada pelas sociedades cooperativas de crédito, pode ser ajustada, além do disposto no art. 9º, pela:

[...]

VI - dedução das sobras líquidas apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, antes da destinação para a constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (Fates), previstos no art. 28 da Lei nº 5.764, de 1971.

[...]

§2º As disposições dos incisos V e VI do caput aplicam-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2005.

§3º As sobras líquidas, apuradas após a destinação para constituição dos fundos a que se refere o inciso VI do caput, somente serão computadas na receita bruta do cooperado pessoa jurídica, para fins de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando a ele creditadas, distribuídas ou capitalizadas.

§4º A sociedade cooperativa de crédito, nos meses em que fizer uso de qualquer das exclusões ou deduções previstas nos incisos I a VI do caput, deverá, também, efetuar o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários, conforme disposto no art. 28.

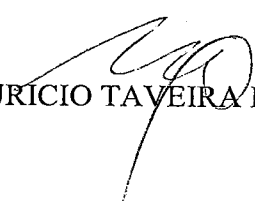


[...]

Portanto, conforme se verifica, não há fundamento legal que possibilite a dedução ou exclusão da base de cálculo da Cofins ou do PIS, de sobras líquidas, à época dos fatos.

Isto posto, voto no sentido de **dar parcial provimento** ao recurso para acatar a preliminar arguida cancelando o lançamento da Cofins em relação aos períodos de fevereiro a outubro de 1999 (mantendo o lançamento em relação aos fatos geradores de fevereiro de 2000 e 2001), por erro na invocação da norma jurídica infringida e, como consequência, impedir a contribuinte de exercer adequadamente seu direito de defesa. Caso seja vencido na preliminar, no mérito, voto por **negar provimento** ao recurso voluntário. Quanto ao PIS, em qualquer caso, **nego provimento** ao recurso.

É como voto.


MAURICIO TAVEIRA E SILVA